

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 9 de febrero de 2006 *

En el asunto C-415/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 24 de septiembre de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el mismo día, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Financiën

y

Stichting Kinderopvang Enschede,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Stichting Kinderopvang Enschede, por el Sr. W. Rouwenhorst, asesor fiscal;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y C. ten Dam, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de septiembre de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de

mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- ² Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la Stichting Kinderopvang Enschede (en lo sucesivo, «Fundación») y la Staatssecretaris van Financiën (Secretaría de Estado de Hacienda) en relación con la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que aquélla abonó durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 1998.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- ³ El artículo 13, parte A, apartados 1, letras g) a i), y 2, de la Sexta Directiva está redactado como sigue:

«A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

- g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;
- h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;
- i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;

[...]

2. a) [...]

- b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:

— no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

- estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Normativa nacional

- 4 El artículo 11, apartado 1, letra f), de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting 1968), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 329) en su versión aplicable al ejercicio fiscal de que se trata en el litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de 1968»), dispone:

«Artículo 11

1. Estarán exentas de impuesto en las condiciones que se establezcan mediante decreto del Gobierno:

[...]

- f) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter social o cultural que se determinen mediante decreto del Gobierno, siempre que el empresario no persiga un beneficio y que no produzcan perturbaciones graves de las condiciones de competencia con respecto a empresarios que persigan un beneficio».

- 5 El artículo 7, apartado 1, del Decreto sobre la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting* 1968), de 12 de agosto de 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 423), en su versión aplicable al ejercicio fiscal de que se trata en el litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto de aplicación»), establece:

«Se considerarán entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter social o cultural a efectos del artículo 11, apartado 1, letra f), de la Ley [de 1968], las entregas de bienes y prestaciones de servicios enumeradas en el anexo B del presente Decreto».

- 6 El anexo B, letra b), punto 6, del Decreto de aplicación menciona, en particular:

«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el sentido del artículo 7 del Decreto, efectuadas como tales por las instituciones enumeradas a continuación, en la medida en que éstas no persigan beneficio alguno:

[...]

6. Instituciones de guarda de niños y escuelas para niños que sufran enfermedades de larga duración».

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 7 La Fundación es una institución sin ánimo de lucro que garantiza en varios lugares la guarda de niños en edad no escolar y ofrece acogida a escolares en horario

extraescolar. Además, dispone de un fichero de padres de acogida [en lo sucesivo, «cuidadores»] que, tras haber sido objeto de control por dicha institución, se dedican en sus casas a la guarda de niños. Los cuidadores pueden recibir formación a costa de la Fundación. La Fundación pone en contacto a los padres que opten por la guarda de su hijo en casa de un cuidador con aquellos que figuran en su fichero y que se ajusten lo más posible a sus deseos. A continuación, la Fundación sirve de intermediaria para la celebración de un contrato por escrito entre los padres del niño y los cuidadores. Si, después de algún tiempo, una de las partes desea rescindir el contrato o si no se cumplen sus términos, los padres del niño pueden recurrir de nuevo a los servicios de la Fundación. La Fundación no se hace responsable de los perjuicios que puedan derivarse del incumplimiento del contrato. Tampoco garantiza que los cuidadores presten efectivamente la guarda durante las horas solicitadas.

- 8 Por las prestaciones de servicios que realizaba como intermediaria, la Fundación cobraba a los padres, durante el período de que se trata en el litigio principal, la cantidad de 3,45 NLG por niño y hora cuando se utilizaban los servicios de un cuidador. Además, los padres pagaban a éstos la cantidad de 5 NLG por niño y hora.
- 9 Por dichas prestaciones de servicios, la Fundación abonó, conforme a la liquidación relativa al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 1998, la cantidad de 6.424 NLG en concepto de IVA. Sin embargo, presentó una reclamación ante el inspector competente para solicitar la devolución de dicho impuesto, basándose en lo dispuesto en el artículo 11, apartado 1, letra f), de la Ley de 1968 en relación con el artículo 7, apartado 1, del Decreto de aplicación, así como con el anexo B, letra b), punto 6, de este Decreto, al sostener que de tales disposiciones se deriva que dichas prestaciones de servicios están exentas del IVA. El referido inspector desestimó esta reclamación.
- 10 La Fundación interpuso recurso contra dicha resolución de desestimación ante el Gerechtshof te Arnhem que falló a su favor mediante la sentencia de 9 de abril de

2001 por la que anula aquélla. La Staatssecretaris van Financiën interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

- 11 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g), h) e i), de la Sexta Directiva en el sentido de que la prestación de servicios descrita [en la resolución de remisión], consistente en la intermediación en la guarda de niños en edad preescolar y de escolares en horario extraescolar en casas de padres de acogida, debe calificarse de prestación de servicios a los efectos de alguna de las referidas disposiciones?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 12 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si unas prestaciones de servicios como intermediario entre los padres de un niño al que se cuida y los cuidadores, como las que realiza la Fundación, están exentas del IVA en tanto que servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, con la protección de la infancia o de la juventud, y/o con la educación de la infancia o de la juventud.

- 13 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según la jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 29, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-10373, apartado 15). Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 21, e Ygeia, antes citada, apartado 15).
- 14 Además, el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva exige del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general de la aplicación del IVA, sino únicamente las que enumera y describe de manera muy detallada (sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 60, e Ygeia, antes citada, apartado 16).
- 15 Para que los servicios prestados por la Fundación como intermediaria puedan quedar exentos con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, deben estar directamente relacionados con una de las actividades definidas en dichas disposiciones.
- 16 Por lo tanto, es preciso, en primer lugar, comprobar si la guarda de niños por los cuidadores a la que corresponden las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria puede incluirse en alguna de las actividades contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, a saber, la asistencia social y la seguridad social, la protección de la infancia y de la juventud, y la educación de la infancia o de la juventud, respectivamente.

- 17 No se discute que la guarda de niños por los cuidadores puede considerarse una prestación de servicios comprendida en la asistencia social y la seguridad social así como en la protección de la infancia y de la juventud, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.
- 18 No obstante, el Gobierno neerlandés considera que la guarda de niños no es un servicio comprendido en el ámbito de la educación de la infancia o de la juventud y, por lo tanto, estima que el mencionado párrafo 1, letra i), no puede tenerse en cuenta para la solución de un litigio como el litigio principal.
- 19 A este respecto, es preciso señalar que la información de que dispone el Tribunal de Justicia no le permite determinar con seguridad si se prevé la educación como parte integrante de la guarda de los niños realizada por los cuidadores. Habida cuenta de las consideraciones efectuadas en el apartado 17 de la presente sentencia, no es necesario pronunciarse sobre este tema.
- 20 Por tanto, la guarda de los niños por cuidadores puede estar comprendida en, al menos, dos categorías de exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.
- 21 En segundo lugar, es preciso señalar que las partes del litigio principal admiten que la Fundación es un organismo reconocido por el Estado miembro de que se trata en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva. El Gobierno neerlandés y la Comisión de las Comunidades Europeas estiman que es necesario que los cuidadores satisfagan también dicho requisito. A este respecto, consideran que las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria no pueden ser objeto de exención si el propio servicio con el que están

directamente relacionadas no reúne todos los requisitos necesarios para acogerse a la exención.

- 22 A este respecto, el Gobierno neerlandés se refiere legítimamente al tenor del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, según el cual «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si [...] no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas». En efecto, de dichas disposiciones se desprende que la operación principal con la que está directamente relacionada la entrega de bienes o la prestación de servicios de que se trata ha de ser también una operación exenta. Por lo tanto, en el asunto principal, la exención de las prestaciones de servicios que realiza la Fundación en su condición de intermediaria entre los padres del niño al que se cuida y los cuidadores presupone que el servicio de guarda de niños realizado por éstos esté asimismo exento del IVA.
- 23 Dado que los cuidadores son personas independientes a las que no cabe considerar organismos de Derecho público, los servicios de guarda de niños sólo pueden quedar exentos del IVA con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) o h), de la Sexta Directiva, en la medida en que los proporcionen «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social». Las autoridades nacionales disponen, a este respecto, de una facultad de apreciación que deben ejercer de conformidad con el Derecho comunitario (véase, en este sentido, la sentencia *Kingscrest Associates y Montecello*, antes citada, apartados 48 a 53). En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que la expresión «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» utilizada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, no excluye del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una empresa, en el presente caso, una entidad privada con ánimo lucrativo (sentencia *Kingscrest Associates y Montecello*, antes citada, apartado 36). Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si los servicios de guarda prestados por los cuidadores reúnen los requisitos para acogerse a la exención enunciados en dichas disposiciones, en particular, el criterio del «carácter social» que se ha de reconocer al prestador del servicio.

- 24 En tercer lugar, las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria deben estar directamente relacionadas con los servicios de guarda de niños para poder quedar exentas del IVA con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva. La Comisión y el Gobierno neerlandés rebaten la existencia de tal relación basándose, en concreto, en la sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C-287/00, Rec. p. 1-5811), en la que no se admitió la exención, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, de las actividades de investigación realizadas a título oneroso por centros públicos de enseñanza superior. El Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 49 de dicha sentencia, que la prestación de tales servicios no estaba directamente relacionada con la enseñanza universitaria, tras haber señalado, en particular, en el apartado 48 de la misma sentencia, que «si bien la realización de tales proyectos puede considerarse muy útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta».
- 25 Con independencia de la interpretación que se dé a la expresión «directamente relacionadas» en el contexto del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva, su artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), supedita en cualquier caso la exención a la condición de que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios de que se trate sean indispensables para la realización de las operaciones exentas (véase, en este sentido, la sentencia Ygeia, antes citada, apartado 26). De lo anterior se desprende que, en el asunto principal, las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria sólo pueden quedar exentas si se demuestra que son indispensables para el servicio de guarda de niños.
- 26 A este respecto, la Fundación sostiene que los padres no pueden tener acceso al servicio de guarda de niños realizado por los cuidadores sin recurrir a las prestaciones que ella realiza como intermediaria, mientras que el Gobierno neerlandés y la Comisión alegan que el contacto entre los padres de los niños a los que se cuida y los cuidadores podría llevarse a cabo por otros canales, como los anuncios o las agencias comerciales.

- 27 Como ha señalado acertadamente el Abogado General en los puntos 55 a 57 de sus conclusiones, el mero hecho de llevar un registro de todas las personas que ofrecen servicios de guarda de niños y de poner dicho registro a disposición de los padres no puede calificarse de servicio indispensable. En cambio, si las actividades de selección y formación de cuidadores realizadas por la Fundación permiten seleccionar únicamente a cuidadores competentes, fiables y que pueden garantizar que el servicio de guarda de niños es de una calidad superior al que habrían podido acceder los padres sin haber recurrido a las prestaciones realizadas por dicha institución, entonces éstas pueden considerarse indispensables para acceder a una guarda de niños de calidad.
- 28 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en relación con los hechos del litigio del que conoce, el servicio de guarda de niños del que disfrutaban los padres por razón de las prestaciones de servicios que realiza la Fundación en su condición de intermediaria entre los padres y los cuidadores es de un tipo y una calidad tales que no sería posible obtener un servicio de idéntico valor sin la ayuda de un servicio de intermediación como el que ofrece la Fundación.
- 29 Por otra parte, el Gobierno neerlandés alega, con carácter subsidiario, que dichas prestaciones de servicios deben excluirse de la exención a tenor del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, porque están esencialmente destinadas a procurar a la Fundación ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA. Sin embargo, dado que el examen de tal alegación exige esencialmente la apreciación de cuestiones de hecho que no competen al Tribunal de Justicia ante quien se ha planteado una petición de decisión prejudicial, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar su procedencia teniendo en cuenta todos los elementos concretos del litigio principal.

30 Por lo tanto, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, parte A, párrafo 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva, en relación con el apartado 2, letra b), de ese mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que sólo pueden quedar exentas, a tenor de dichas disposiciones, unas prestaciones de servicios como intermediario entre quienes buscan y quienes ofrecen un servicio de guarda de niños, realizadas por una entidad de Derecho público o un organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, si:

- el propio servicio de guarda de niños reúne los requisitos para acogerse a la exención previstos en dichas disposiciones;
- dicho servicio es de un tipo o de una calidad tales que los padres no podrían tener garantizado el acceso a un servicio de un valor idéntico sin recurrir a las prestaciones de un servicio de intermediación como el que es objeto del litigio principal;
- tales servicios de intermediación no están esencialmente destinados a procurar ingresos suplementarios al prestador por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

Costas

- 31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en relación con el apartado 2, letra b), de ese mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que sólo pueden quedar exentas, a tenor de dichas disposiciones, unas prestaciones de servicios como intermediario entre quienes buscan y quienes ofrecen un servicio de guarda de niños, realizadas por una entidad de Derecho público o un organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, si:

- el propio servicio de guarda de niños reúne los requisitos para acogerse a la exención previstos en dichas disposiciones;
- dicho servicio es de un tipo o de una calidad tales que los padres no podrían tener garantizado el acceso a un servicio de un valor idéntico sin recurrir a las prestaciones de un servicio de intermediación como el que es objeto del litigio principal;

- **tales servicios de intermediación no están esencialmente destinados a procurar unos ingresos suplementarios al prestador por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido.**

Firmas